La comptabilité analytique, une démarche au service du pilotage de l'établissement

Plan

Introduction

- Quelques éléments de contexte
- Qu'est-ce que la comptabilité analytique?
- A quoi sert une comptabilité analytique?
- Articulation Contrôle de gestion, Comptabilité analytique et Système de pilotage

1. Initialisation du projet
2. Le déploiement
3. Mise en œuvre de l'expérimentation
4. Analyse des résultats

Introduction : Quelques éléments de contexte

<table>
<tr><th colspan="3">DISPOSITIONS REGLEMENTAIRES APPLICABLES</th></tr>
<tr><th>EPSCP</th><th>DROIT DE LA CONCURRENCE</th><th>FISCALITE</th></tr>
<tr><td>Décret n° 62-1587 du 29 décembre1962 (article 53) :
« La comptabilité analytique a pour objet :
De faire apparaître les éléments de calcul des coûts des services rendus ou du prix de revient des biens et des produits fabriqués ;
De permettre le calcul du coût du rendement des services. »</td><td>Traité instituant la Communauté Européenne :
toute activité consistant à offrir des biens et des services sur un marché donné, constitue une activité économique et se trouve soumise aux règles de la concurrence.</td><td rowspan="5">Les EPSCP accomplissent des activités qui se trouvent placées dans le champ d’application des impôts commerciaux (TVA, impôt sur les sociétés (IS) et taxe professionnelle).</td></tr>
<tr><td>Décret n° 80-700 du 17 novembre 1980
(contrats de recherche)
« … le calcul précis et la décomposition du prix de revient. »</td><td>Avis du 8 novembre 2000 du Conseil d’État :
un EPA, lorsqu’il intervient sur un marché concurrentiel n’enfreint
pas les règles du droit de la concurrence s’il est en mesure d’établir:</td></tr>
<tr><td>Décret no 94-39 du 14 janvier 1994 relatif au budget et au régime financier des EPSCP (Art. 45)
« Chaque établissement se dote d'une comptabilité analytique dont les procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le plan comptable général. »</td><td rowspan="3">1. que le prix qu’il propose comporte tous ses coûts, directs et indirects ;
2. qu’il n’a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d’avantages découlant de ses missions de service public ;
3. que ses données peuvent être justifiées par des documents probants (et notamment comptables).</td></tr>
<tr><td>LOLF n° 2001-692 du 1er août 2001 (art.27)
« Obligation de l’Etat de tenir une comptabilité permettant la connaissance du coût des actions. »
Pilotage par la performance, recherche d’efficacité (objectifs - résultats) et d’efficience (moyens - résultats)</td></tr>
<tr><td>7è PCRD : Contrat de recherche européen
• « Obligation de présenter son budget en coût complet »</td></tr>
<tr><td>Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 LRU (art. L. 711-1 du code de l’éducation)
« Obligation pour les établissements de mettre en place « un outil de contrôle de gestion et d’aide à la décision de nature à leur permettre d’assumer l’ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités »
Décret n°2008-618 du 27 juin 2008 (article 46)
Chaque EPSCP « se dote d’une comptabilité analytique »</td><td colspan="2"></td></tr>
</table>

Introduction : Qu'est-ce que la comptabilité analytique?

- **Une démarche encore récente dans les EPSCP**
- **Un outil d'aide au pilotage au service de la démarche de contrôle de gestion**
  - *Mesure de l'efficience (moyens/résultats)*
  - *Mesure de la pertinence (moyens/objectifs)*
- **Un outil « sur mesure » répondant aux objectifs spécifiques de l'Université en termes d'analyse des coûts**
  - *Objectifs fixés – mesure des résultats – actions correctives*
  - *Mesure et analyse des écarts entre coûts prévisionnels et coûts réels*
  - Benchmarking
- **Un système d'information utile à chaque niveau de l'organisation**

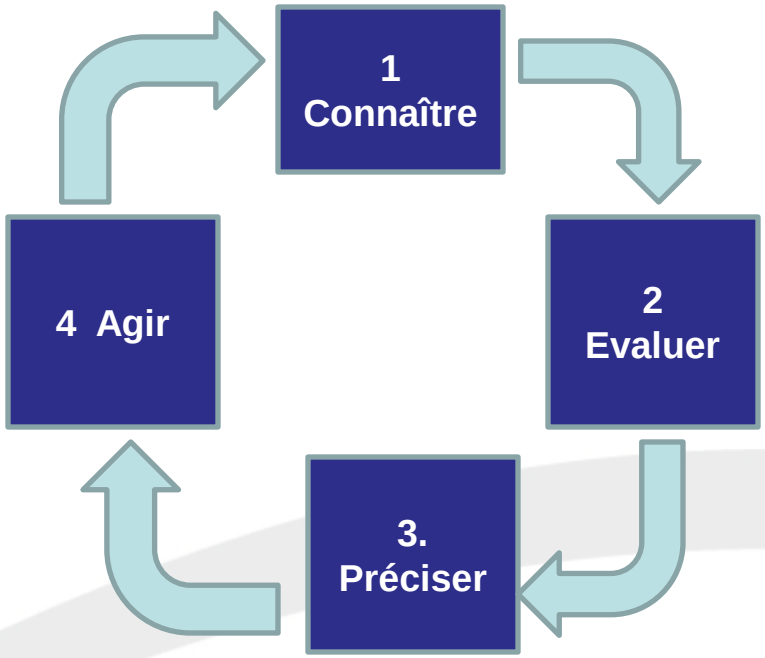
  (Les résultats issus du calcul de coûts sont à intégrer dans les outils de pilotage : Tableaux de bord)
- **Un dispositif complexe dont la mise en place nécessite l'implication de nombreux acteurs pendant plusieurs mois**

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

Une comptabilité analytique permet de répondre à différents objectifs de mesure de coûts définis à différents niveaux de l'Université :

- Mieux se connaître
- Faire des choix d'organisation
- Outiller les choix d'allocation de ressources
- Outiller les négociations avec les partenaires
- Faire des choix stratégiques d'évolution des activités
- Mesurer l'efficience de l'établissement
- Identifier les coûts maîtrisables et les maîtriser
- Communiquer le coût des biens et services
- Réduire et/ou optimiser les coûts
- Tarifer les biens et services au coût complet

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?



Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

1. Connaître

Calculer des coûts pour mieux se connaître

- Calculer le coût des fonctions, des services, des actions…;
- Favoriser la prise en compte des coûts comme éléments d'aide à la décision ;
- Calculer des coûts « environnés ».

Valoriser les échanges et la coopération entre les services

- Valoriser les échanges et les prestations réciproques (prestations de services, mise à disposition de moyens) entre services ;
- Calculer des prix de cession interne ;
- Évaluer le niveau de consommation des services supports par les services «cœur de métier» (enseignement, recherche, diffusion des savoirs).

2. Évaluer

Se comparer

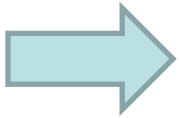
- Disposer de standards de gestion afin d'améliorer et objectiver l'allocation budgétaire au sein de l'établissement ;
- Favoriser la comparaison des meilleures pratiques

Valoriser certains éléments patrimoniaux

- Valoriser les immobilisations en fonction de leur utilisation économique ;
- Intégrer les amortissements dans le calcul de coûts.

3. Préciser

Analyser les coûts, prévoir et expliquer des écarts



- Compléter la comptabilité budgétaire ;
- Fixer des niveaux de coûts standards (ou coûts cibles);
- Apprécier l'effet et l'impact des résultats au « premier euro investi » ;
- Souligner les impacts économiques des choix de régie directe ou d'externalisation

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

4. Agir

Nourrir les arbitrages lors de l'allocation de ressources Disposer d'éléments de négociation du budget	• Objectiver la prise de décision ; • Négocier les moyens avec les acteurs internes et les partenaires externes sur la base de données complètes et justifiées ; • Calculer le coût des actions LOLF ; • Alimenter le Rapport Annuel de Performance (RAP) ; • Décider de faire ou de faire faire (externalisation).
Tarifer des produits et / ou prestations	• Comparer des coûts de revient et des prix ; • Définir la structure des coûts en fonction d'un coût cible ; • Disposer des éléments de coûts concourant à la formation des prix dans le cadre d'un contrat.
Améliorer le degré de précision des autres comptabilités	• Valoriser la gestion des matières, produits et fluides ; • Définir le montant des amortissements dans le calcul de coûts ; • Compléter les informations issues de la comptabilité budgétaire par des valorisations de coûts « réels ».

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'aide au pilotage qui s'attache aux objectifs fixés et aux résultats obtenus

Le contrôle de gestion repose sur une **démarche itérative en trois temps :**

- l'identification et la quantification des objectifs ;
- la mesure de la réalisation de ces objectifs (efficacité et efficience) ;
- l'analyse des écarts.

Il s'insère dans :

✓ une **dimension instrumentale :**

- les tableaux de bord ;
- le contrôle budgétaire ;
- les analyses de coût et la comptabilité analytique.

✓ une **dimension animation :**

- recherche collective ou individuelle des causes ;
- affichage des standards ;
- utilisation et commentaires des résultats.

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

Comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un outil au service de la démarche de contrôle de gestion

✓ Les coûts calculés permettent de mesurer **l'efficience** des biens et services fournis par l'établissement (indicateurs d'efficacité de la gestion dans le cadre de la LOLF).

✓ La possibilité de mesurer la **pertinence** des moyens et du coût au regard des objectifs.

✓ L'utilisation des résultats de coût dans le cadre du **contrôle budgétaire** (préparation budgétaire et analyse des écarts).

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

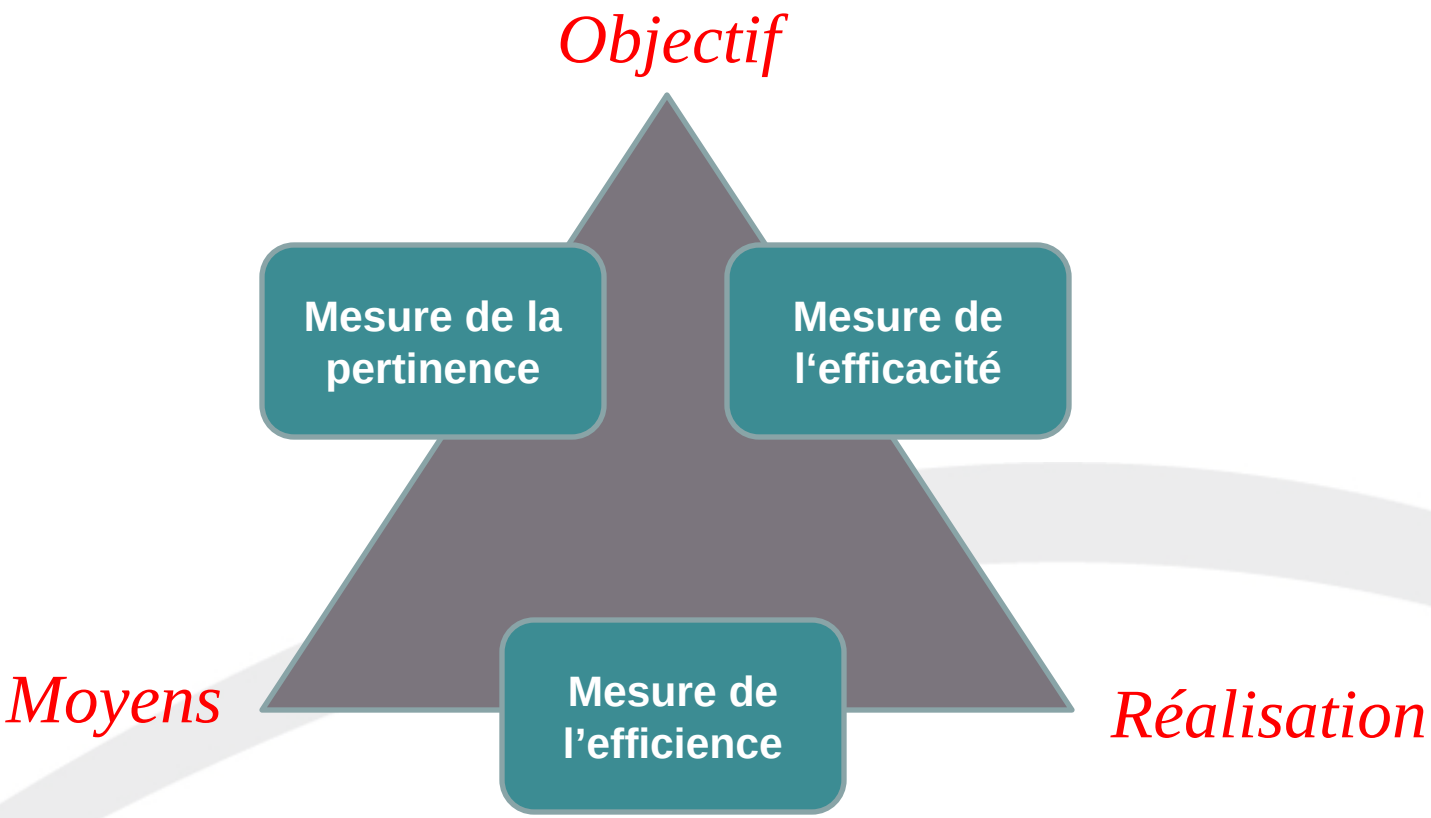
système de pilotage

Les résultats issus du calcul de coûts à intégrer dans les outils de pilotage

- ✓ Des indicateurs de coût intégrés dans les tableaux de bord, alimentés par les résultats du système de comptabilité analytique et destinés aux responsables des centres de responsabilité prédéterminés ;
- ✓ Les résultats de la comptabilité analytique, partie intégrante du dialogue de gestion : des résultats analysés, communiqués et exploités.

Introduction : A quoi sert une comptabilité analytique?

Triangle du contrôle de gestion



1. Initialisation du projet Les étapes de la mise en œuvre

A. Les facteurs clefs de succès

B. Mobiliser les acteurs

- Le choix des acteurs
- Schéma d'organisation

C. Définir les objectifs

- Pourquoi veut-on mesurer les coûts ?

D. Définir les axes analytiques et les objets de coût

- Quels sont les axes d'analyse des coûts ?
- Que veut-on mesurer ?

1. Initialisation du projet

A- Les facteurs clefs de succès

- **Une impulsion et un soutien politique**
- **Un pilotage par une structure désignée**
- **Une mis en œuvre progressive mobilisant tous les acteurs concernés : présidence, direction de composantes, direction d'entités et gestionnaires**
- **Le besoin d'articuler les objectifs de la comptabilité analytique avec les choix stratégiques de l'établissement ;**
- **Porter une attention particulière à l'utilité / la nécessité de l'information recherchée**
- **Éviter « l'usine à gaz »**

1. Initialisation du projet

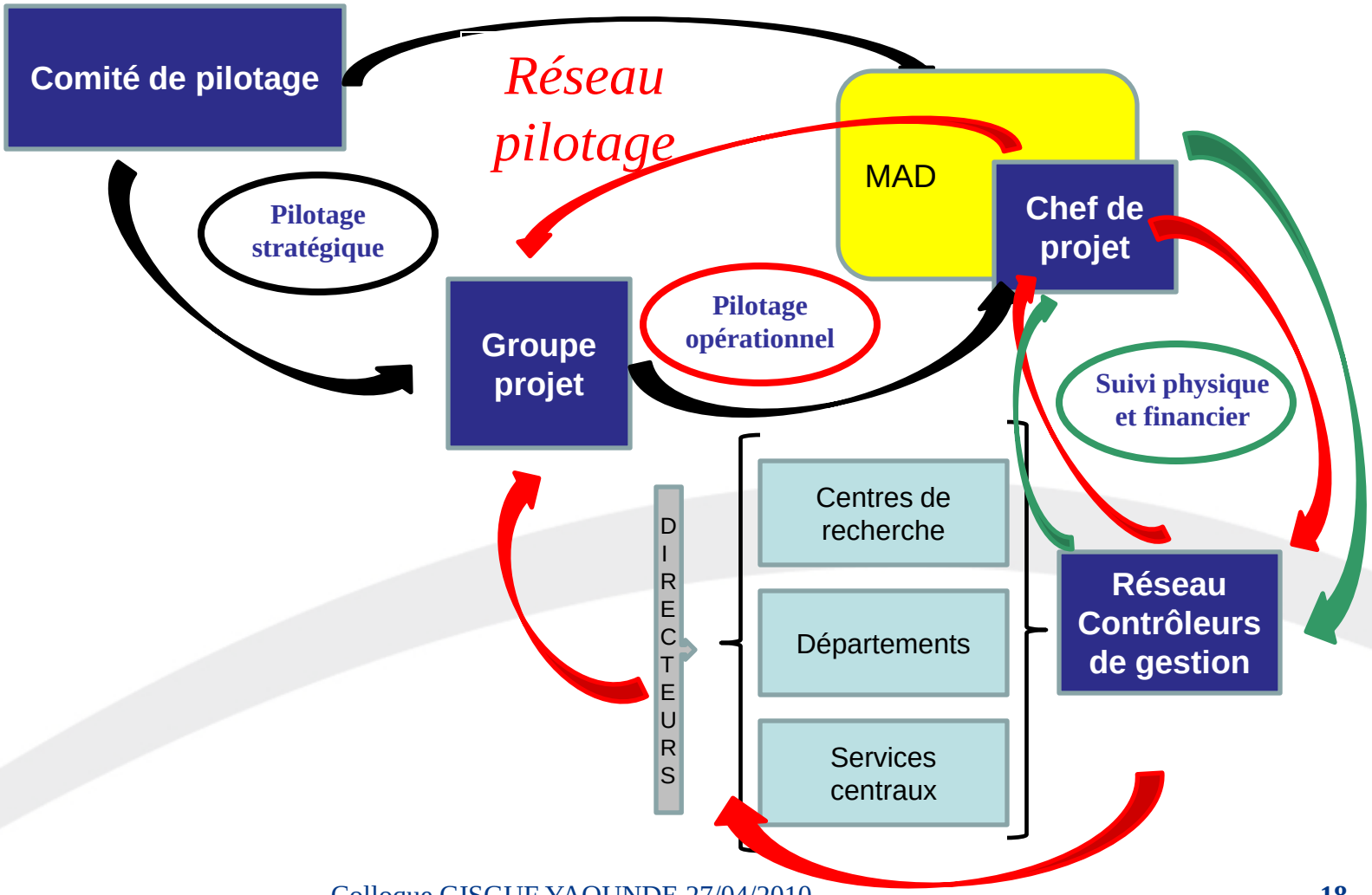
B – Mobilisation des acteurs

ACTEURS		MISSIONS	
Comité de pilotage	- **Président** - **Secrétaire général** - **Directeur financier** **……**	Pilotage stratégique	✓ valide les objectifs de la comptabilité analytique en lien avec les objectifs stratégiques de l'établissement ; ✓ donne les axes prioritaires du projet de mise en œuvre de la comptabilité analytique ; ✓ valide les choix et pilote la communication de la démarche.
Groupe projet	-**Secrétaire général** - **Directeur Financier** - **Agent comptable** - **Mission aide au pilotage** - **Responsables entités**	Pilotage opérationnel	✓ propose les objectifs de la comptabilité analytique ; ✓ choisit les axes de l'ossature analytique et les élabore ; ✓ choisit le modèle de comptabilité analytique à déployer en cohérence avec les objectifs validés ; ✓ veille à la déclinaison opérationnelle de la méthode et des outils, principalement le paramétrage du système d'information.
Chef de projet	**Mission d'aide au pilotage**		✓ **en charge de la coordination des travaux de l'équipe projet ;** ✓ **valide les documents pour le comité de pilotage ;**
Réseau Contrôleur de gestion	**Dans chaque entité**	Suivi physique et financier	✓ **prépare et collecte dans chaque domaine « métier » les éléments nécessaires à la consolidation des calculs du coût**

1. Initialisation du projet

B - Mobiliser les acteurs

Schéma d'organisation



1. Initialisation du projet

C - Définir les objectifs

Pourquoi veut-on mesurer les coûts ?

- **Proposer une réponse adaptée aux différentes attentes des acteurs de l'établissement (responsables de formation, directeurs de laboratoires, directeur de composante, équipe de direction, …)**
- **Constituer des groupes d'objets de coûts cohérents (ex : cycles universitaires par discipline et par diplôme) ;**
- **Construire une ossature analytique établissant des liens fonctionnels et comptables entre objets de coûts ;**
- **Disposer de plusieurs axes analytiques : l'articulation des axes propres de l'établissement avec les axes composantes, processus/activités et LOLF ;**
- **Diffuser une culture de la comptabilité analytique étendue à l'ensemble du périmètre de l'établissement ;**

1. Initialisation du projet

D - Définir les axes analytiques et les objets de coût

AXES ANALYTIQUES	OBJETS DE COUTS
Entités organiques	• Les départements de formation • Les laboratoires, filières, services, direction, etc….
LOLF (programmes et actions)	Reprend le découpage en programmes et actions : • du programme 150 (formations supérieures et recherche) : les actions 1 à 3 (formation initiale et continue), 5 (bibliothèque et documentation), 7 - 11 et 12 (recherche universitaire), 13 (diffusion du Savoir), Patrimoine (14), Pilotage (15) • et du programme 231 (vie étudiante) : les actions 1 à 4

D - Définir les axes analytiques et les objets de coût (suite)

AXES ANALYTIQUES → **OBJETS DE COUTS**

Processus & Activités

- **Les processus** : formation, recherche, diffusion du savoir et de la connaissance, pilotage, logistique, etc.
- **Les activités :** accueillir et orienter l'étudiant, former les étudiants en L, M, et/ou D, assurer l'entretien des bâtiments, etc.
- **Les grands processus** « cœurs de métiers » / « supports »

Produits et destinataires

- **Les cursus universitaires (L,M,D)**
- **Les enseignements et les diplômes**
- **Les étudiants (français, internationaux)**
- **Les programmes et les contrats de recherche**
- **Les analyses et prestations de services**
- **Les actions en réseau international**

Le choix du modèle

A- Définir le choix du modèle

- Quels modèles?
- Quelles méthodes?
- Mécanique générale ?

B- Définir le périmètre des charges et produits

Ex : les salaires des personnels État sont ils intégrés aux coûts ?

C- Les outils : le système d'information

- Paramétrer et tester l'application de gestion financière

D- Identification des données à collecter

E- Élaborer la mécanique analytique

Quelles clefs de répartition pour imputer les charges ?

Quels modèles ?

- **Le modèle dépend des objectifs et des orientations analytiques retenues**

(approche organique, approche processus, approche projet, approche programme) Il doit permettre les calculs, de manière stable et pérenne, des objets de coûts.

- **2 grandes catégories usuelles de modèles :**

- **La méthode des coûts complets en sections homogènes (SH) ;**

(Choix retenu par Dauphine)

- **La méthode des coûts complets par activité (ABC) ;**

Quelle(s) méthode(s) ?

LES AVANTAGES …

Méthode Section homogène

modèle en coût complet traitant de l'ensemble des ressources.

- découpage organique de l'établissement, préétabli et stable en centres d'analyse (lien avec la notion de Centres Financiers pour les universités)
- déversement en cascade des données de l'exécution budgétaire
- choix spécifique d'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse censée traduire le fonctionnement ou l'activité du centre.

Méthode par Activités (ABC)

modèle en coût complet traitant de l'ensemble des ressources

- découpage **transversal** de la structure par **activités** et par processus traduisant des **«métiers»**
- identification **d'inducteurs de coût,** indicateurs compréhensibles car traduisant la réalité des activités.
  Ils permettent d'expliquer l'émergence et la variation du coût

Quelle(s) méthode(s) ?

LES INCONVENIENTS …

Méthode Section homogène

modèle en coût complet traitant de l'ensemble des ressources.

- les **unités d'œuvre** retenues sont plus utiles au déversement et à la mécanique analytique qu'à la compréhension des coûts
- charges de structure déversées globalement
- il est très difficile de remonter dans la chaîne de création des coûts
- les causes des dérives des coûts sont difficiles à identifier (intérêt pour la mesure de la performance ?)

Méthode par Activités (ABC)

modèle en coût complet traitant de l'ensemble des ressources.

- la notion d'inducteur est parfois difficile à comprendre
- la multiplicité des inducteurs rend plus difficile les règles de déversement des coûts des activités sur les produits
- reconfiguration des activités pas toujours aisée
- utilisation pour la réduction des coûts moins évidente pour que la composition des coûts

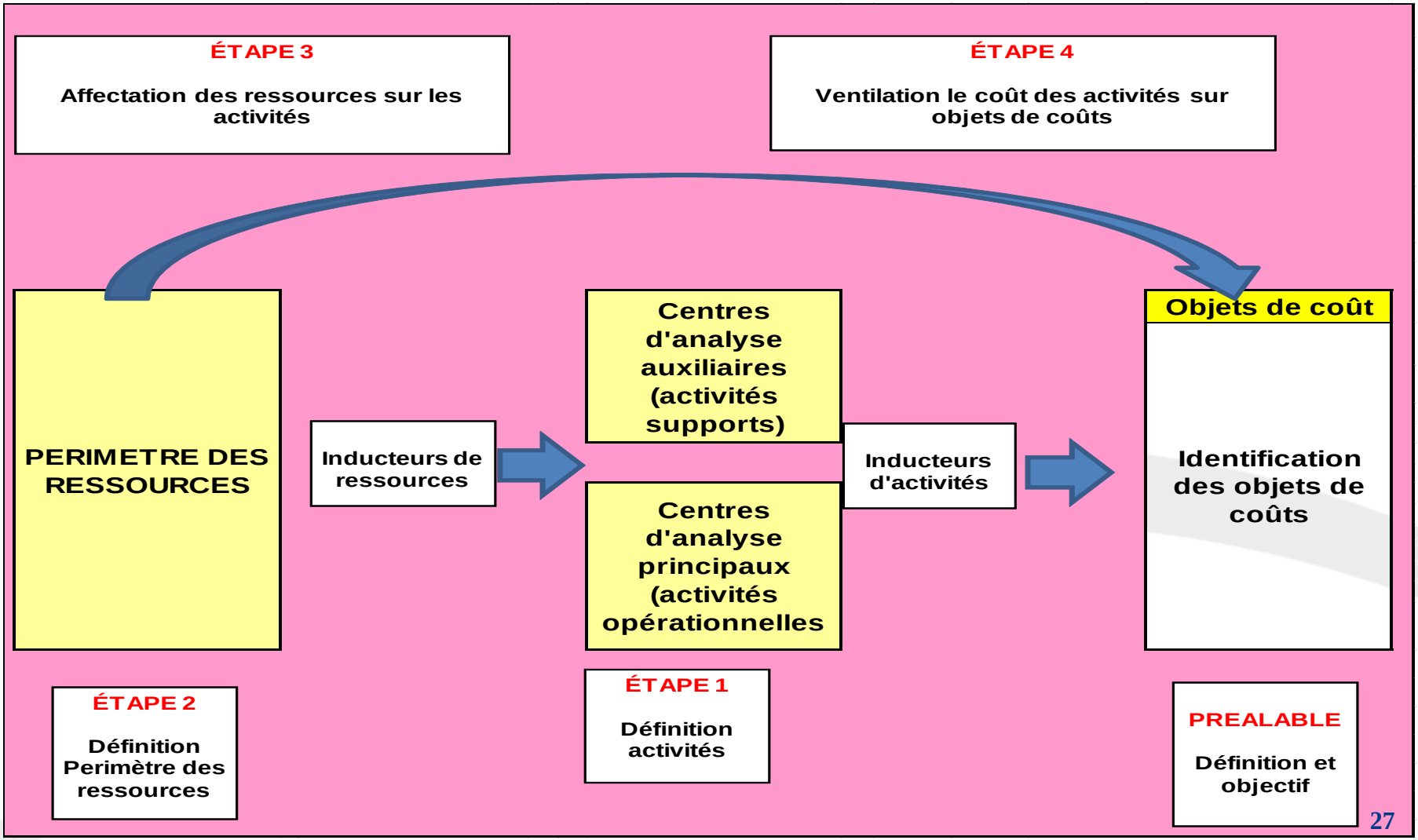
la mécanique générale

La méthode «en sections homogènes»:

2. Le déploiement

A- Définir le choix du modèle

La méthode basée sur les activités (ABC)»: la mécanique générale



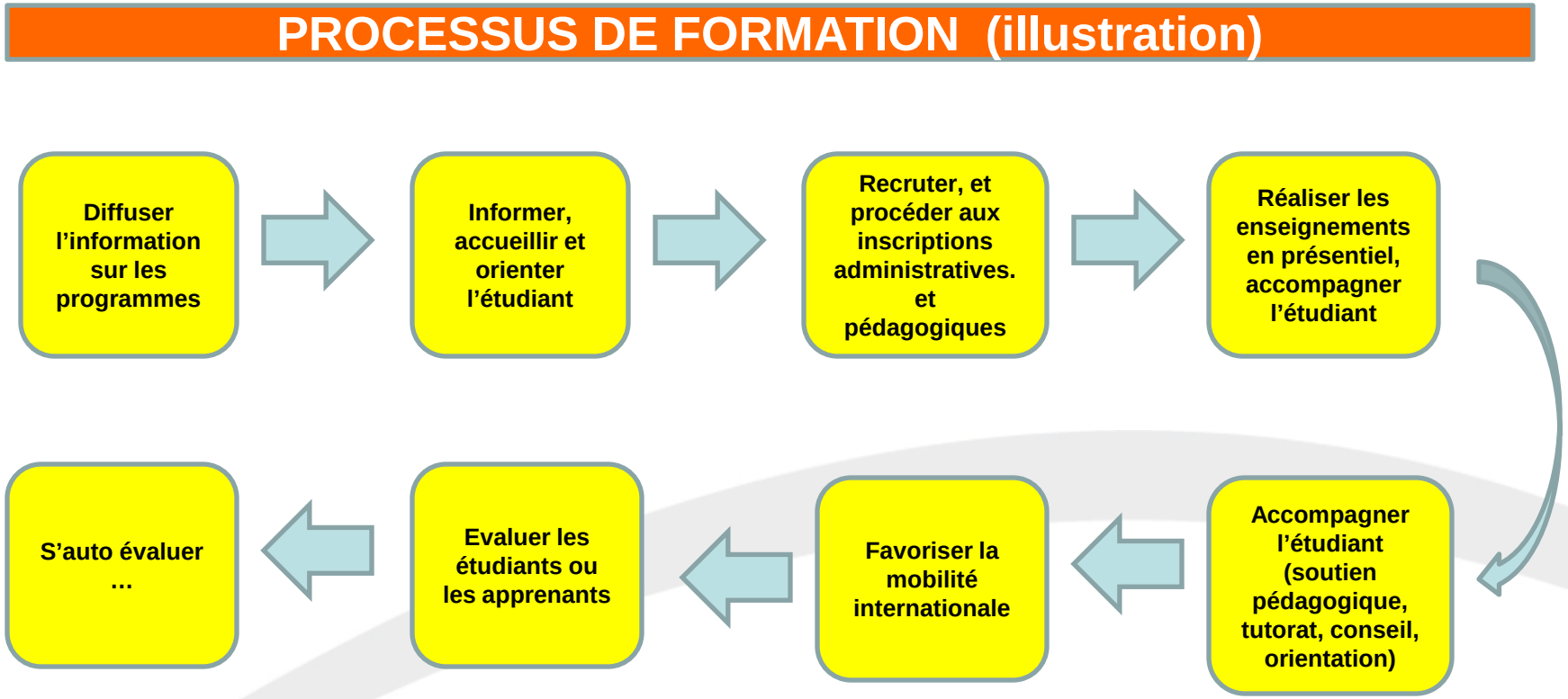
Exemple d'objets de coût (section homogène)

Processus	Exemple d'objet de coût
Formation	• Département ou service • Filière • Niveau • UE, étape ou parcours • Etudiant • …
Recherche	• Unité de recherche • Equipe de recherche • Programme de recherche • Chercheur • …
Support (services d'appui)	• Service • Usager du SCD • …

2. Le déploiement

A- Définir le choix du modèle

Exemple d'objets de coût (activités)

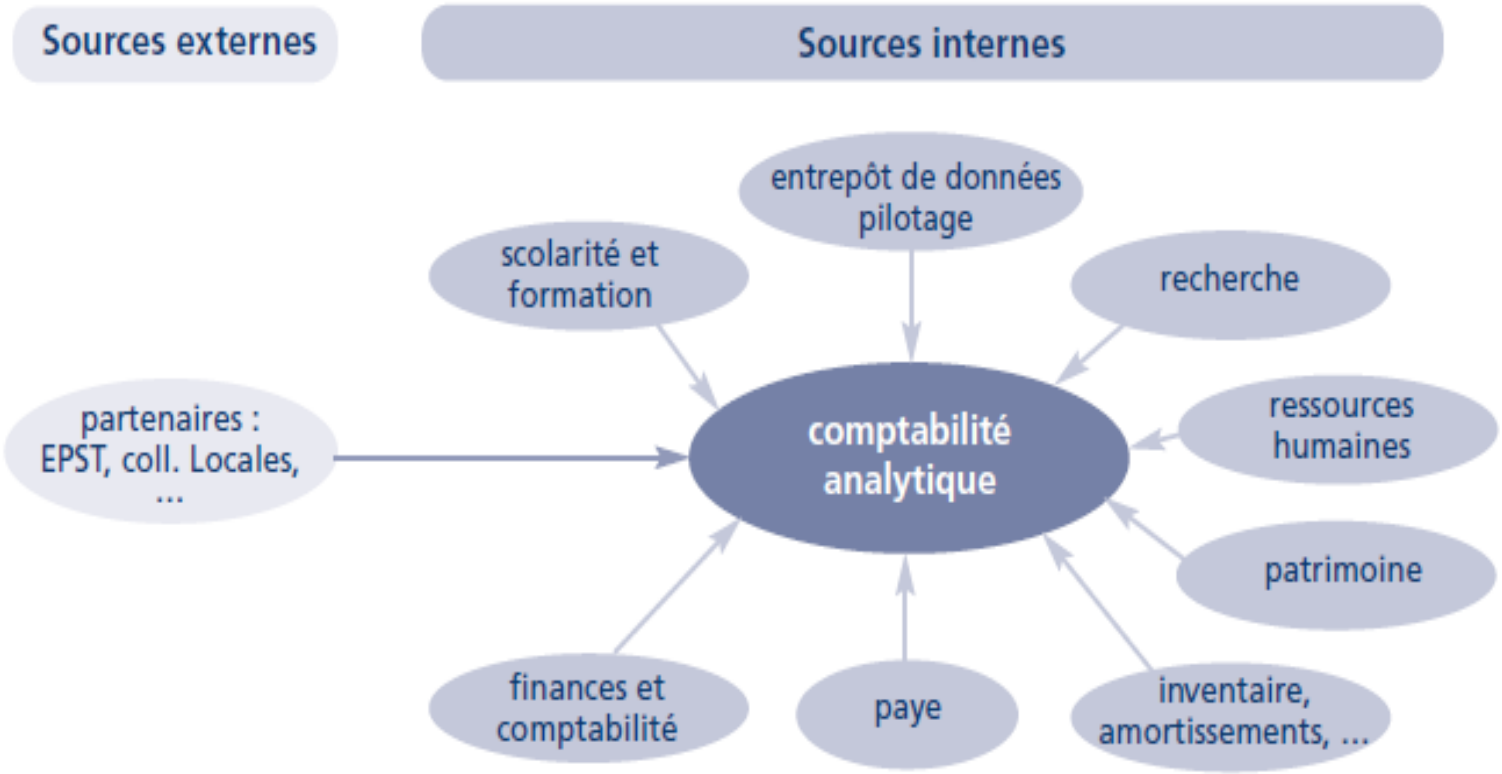


B - Définir le périmètre des charges et des produits

	Définition	Exemples
Charges incorporables	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût	Charges du compte de résultat
Charges non incorporables	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction	Provisions, frais financiers, charges exceptionnelles non reconductibles
Charges supplétives	Charges hors budget qui ont une relation économique avec la production de l'établissement et qu'il convient d'intégrer au périmètre des charges pour l'analyse des coûts	Salaires des personnels enseignants - chercheurs et IATOS, tous les moyens mis à disposition gratuitement
Coûts harmonisés	Coût qui intègre dans le périmètre de charges une moyenne de charges par catégorie et non pas les charges réelles supportées par la structure ou l'activité	Salaire moyen par métier et par grade, coût moyen du m² immobilisé
Produits / recettes	Produits des inscriptions, de l'activité, de la vente des prestations et des subventions notifiées	Prestations de recherches, analyse, ventes, locations, droits d'inscription, subventions
Produits affectés	Recettes rattachées directement à un objet de coût, financement conditionné par la réalisation d'une activité spécifique	Financement de contrats de recherche, droits et brevets vendus, mécénats, dons et legs
Prix de cession interne (PCI)	Valorisation analytique de la valeur d'un échange de service ou de bien entre deux entités internes à l'établissement	Prix de l'heure d'utilisation d'un matériel, d'une plateforme technique, prix du chercheur CNRS dans une UMR

C – Les outils : le SI

Cartographie du système d'information à mobiliser



- **La brique financière**

  - doit comporter un module dédié à la comptabilité analytique permettant d'enregistrer les opérations en même temps que la comptabilité générale

- **La brique ressources humaines**

  - affectation des personnels, temps de travail heures d'enseignement

- **Les briques patrimoine et inventaire**

  - affectation des bâtiments, M², biens et matériels localisés

2. Le déploiement

D- identification des données à collecter

Les données liées aux différentes comptabilités

- La comptabilité budgétaire de la structure
- La comptabilité générale et patrimoniale
- La comptabilité des rémunérations

Les données liées à la gestion des effectifs et de l'activité

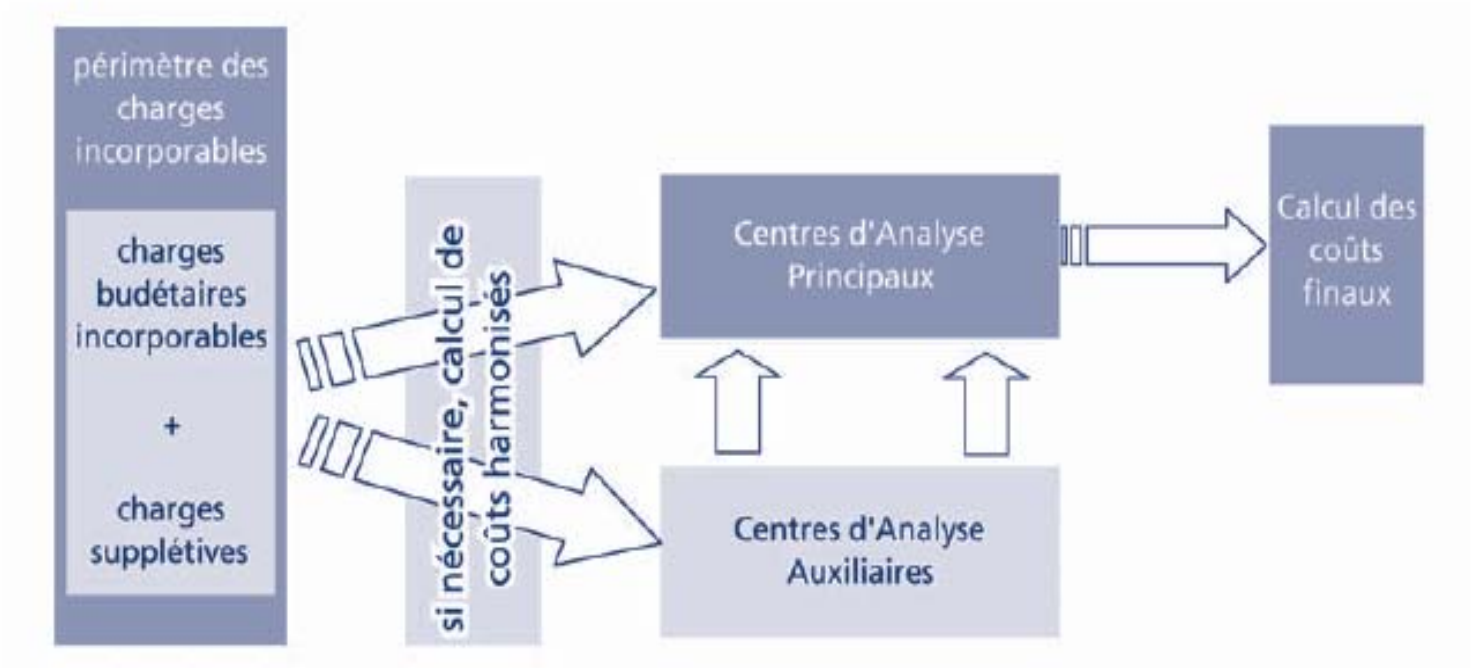
- La gestion des personnels
- La gestion des activités
- Le suivi des temps de travail

Les données administratives et logistiques

- les marchés
- Les structures
- Les locaux et équipements

Logique de déversement de charges

Schéma analytique

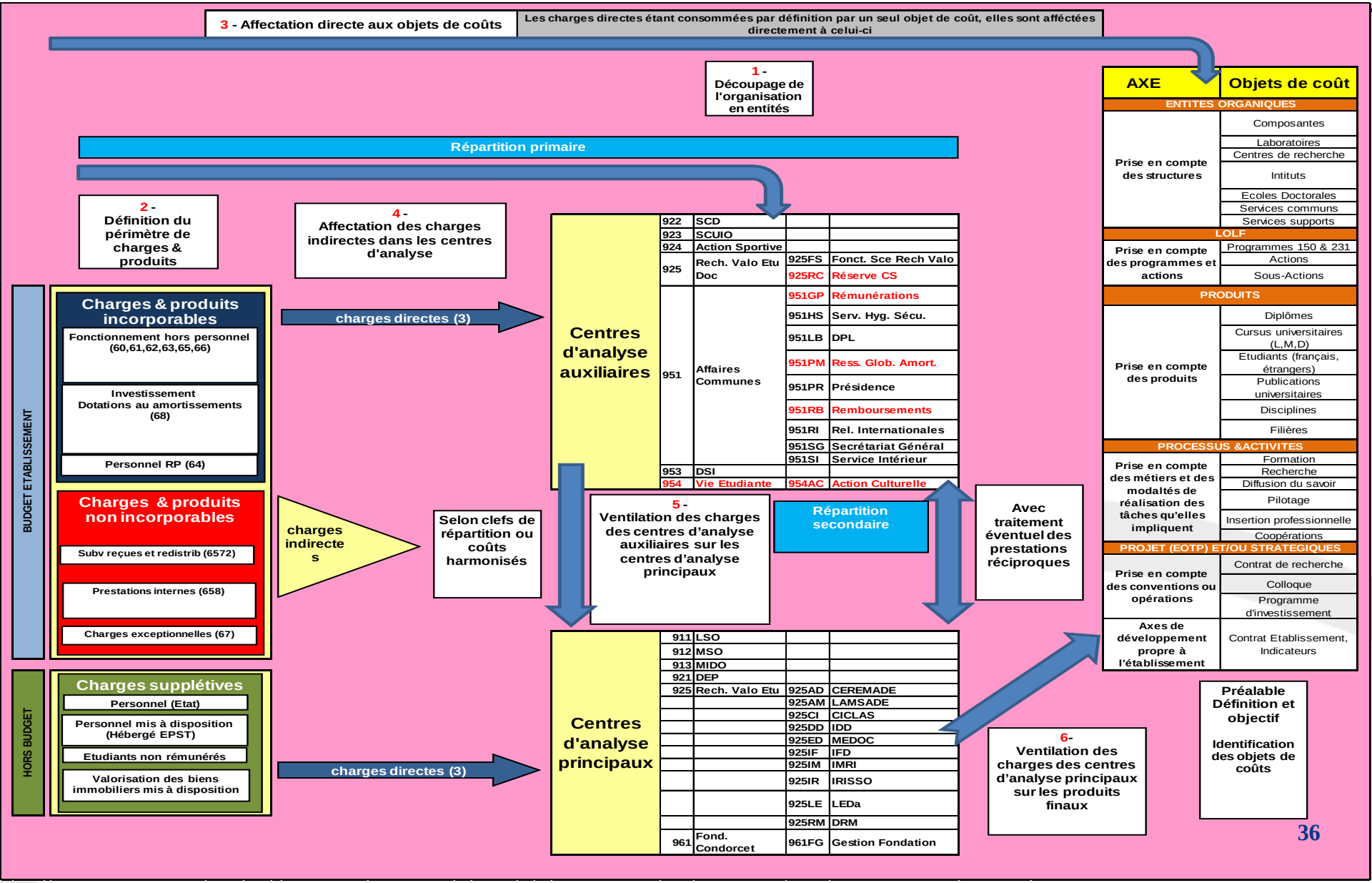


3. Mise en œuvre de l'expérimentation DAUPHINE

Les Centres d'Analyse Principaux (CAP)				Les Centres d'Analyse Auxiliaires (CAA)			
911	LSO			922	SCD		
912	MSO			923	SCUIO		
913	MIDO			924	Action Sportive		
921	DEP			954	Vie Etudiante	954AC	Action Culturelle
961	Fond. Condorcet	961FG	Gestion Fondation	925	Rech. Valo Etu Doc	925RC	Réserve CS
925	Rech. Valo Etu Doc	925AD	CEREMADE			925FS	Fonct. Sce Rech Valo
		925AM	LAMSADE	951	Affaires Communes	951HS	Serv. Hyg. Sécu.
		925CI	CICLAS			951LB	DPL
		925DD	IDD			951PR	Présidence
		925ED	MEDOC			951RI	Rel. Internationales
		925IF	IFD			951SG	Secrétariat Général
		925IM	IMRI			951SI	Service Intérieur
		925IR	IRISSO			951GP	Rémunérations
		925LE	LEDa			951PM	Ress. Glob. Amort.
		925RM	DRM			951RB	Remboursements
				953	DSI	953AV	Audiovisuel
						953ID	CRIO Inter Dept.
						953IP	CIP
						953MM	CRIO Mutimédia
						953RL	CRL
						953SI	CRIC SI
						953UX	CRIO Unix

3. Mise en œuvre de l'expérimentation

DAUPHINE



3. Mise en œuvre de l'expérimentation

Approches complémentaires

Le calcul de coûts spécifiques et partiels

Les objectifs :

- **Cibler l'analyse sur un périmètre restreint et/ou sur des objets de coûts en nombre limité**
- **Mesurer les écarts de rentabilité sur des prestations « marchandes »**
- **Envisager l'hypothèse d'externalisation**
- **Mener une étude monographique**

Le coût d'un laboratoire ;

Le coût du diplômé ;

Le compte d'exploitation d'un ouvrage ;

Le coût d'un programme de recherche ;

3. Mise en œuvre de l'expérimentation

Le calcul de coûts spécifiques et partiels

Les méthodes spécifiques :

- **Elles reposent essentiellement sur :**

➢ **La différenciation :**

− Des coûts directs / indirects sur le périmètre restreint retenu (par exemple : le coût du laboratoire) ;

− Des coûts fixes / variables en fonction de l'activité et/ou de la production associée à l'objet de coût.

➢ **La capacité à associer des recettes aux charges constatées**

➢ **Le calcul du :**

− Rendement, de la contribution au chiffre d'affaires ;

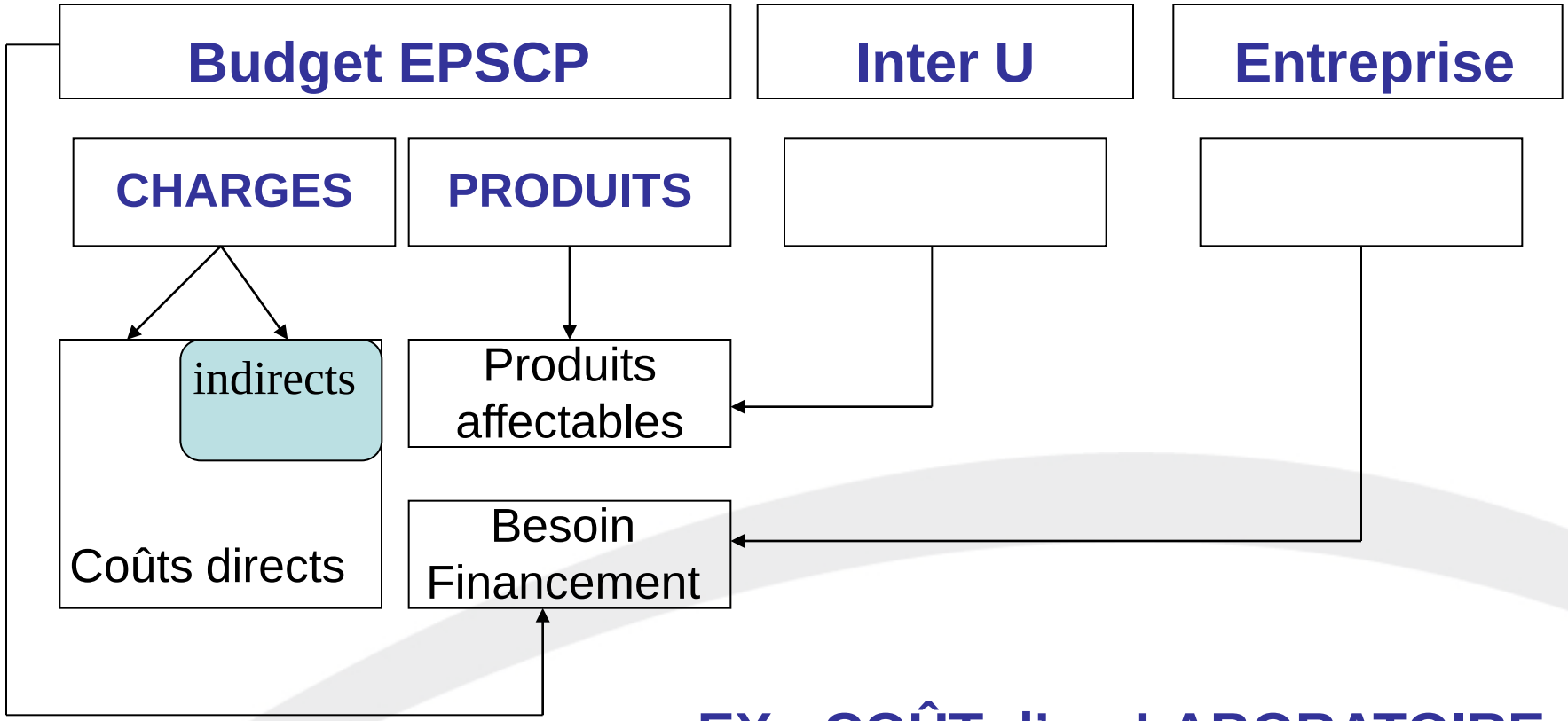
− Besoin de financement ;

− L'équilibre de gestion en équilibrant les activités (A), les produits Réalisés (qr), les prix (p) et les subventions éventuelles (S) ;

− Calcul de rentabilité dans une logique pluri annuelle.

3. Mise en œuvre de l'expérimentation

Le calcul de coûts spécifiques et partiels



EX : COÛT d'un LABORATOIRE

4- Analyser les résultats

La constatation

- Analyse des résultats finaux
- Comparaison des objets de coûts

L'explication

- Recherche des facteurs causaux
- Analyse de la structure des charges

La décision

- Amélioration de la précision du modèle
- Fixation de nouveaux objectifs

CONCLUSION

- **Une telle connaissance est indispensable pour rompre le flou qui peut caractériser les activités d'une Université**
- **Elle est insuffisante**
- **Le calcul analytique doit déboucher sur des jugements à l'égard des coûts constatés**